

Audience publique du 23 novembre 2011

Recours formé par
Maître ... et consorts, ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27584 du rôle et déposée le 20 décembre 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître ..., avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Maître ..., Maître ..., Maître ..., Maître ..., Maître ..., Maître ..., Maître ..., Maître ..., Maître ..., Maître ..., et Maître ..., tous associés du cabinet d'avocats ..., et tous avec résidence professionnelle à L-..., tendant à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 23 septembre 2010 rendue sur contestation ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 mars 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 18 avril 2011 par Maître ... pour le compte des demandeurs;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître ... et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Par courrier du 10 novembre 2009, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 2 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ledit service étant désigné ci-après par « le bureau d'imposition », lui-même saisi d'un courrier du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », demanda au service de révision de l'administration des Contributions directes de procéder à un contrôle fiscal approfondi du dossier fiscal du cabinet d'avocats ... relatif aux années fiscales 2005 à 2008, en se fondant sur les dispositions des paragraphes 162 et 193 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO ».

Par courrier du 19 mai 2010, le préposé du service de révision de l'administration des Contributions directes, ledit service étant désigné ci-après par « le service de révision », informa le cabinet d'avocats ... de ce que son service aurait été chargé de procéder à une vérification des livres et documents comptables dudit cabinet, ainsi que de ses revenus et fortune imposables pour les années d'imposition précitées, en se fondant sur les paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1) AO.

Par courrier du 12 août 2010, sous la signature de Maître ..., le cabinet d'avocats ..., ainsi que ses associés firent introduire auprès du directeur une contestation (« Beschwerde ») à l'encontre du prédit courrier du préposé du service de révision du 19 mai 2010.

Par décision du 23 septembre 2010, le directeur rejeta ladite contestation comme non fondée. Ladite décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 12 août 2010 par Me ..., au nom et pour compte de l'étude ... (« ... »), L-..., ainsi que de ses associés, en ce qu'elle tend à exercer un recours contre une décision de la Division révisions du 19 mai 2010 informant l'étude d'avocats susvisée de ce que le service de révision a été chargé par le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 2 de procéder, en vertu des §§ 162 (9), 193 et 206 (1) de la loi générale des impôts (AO), à une vérification de ses livres et documents comptables, ainsi que de ses revenus et fortune imposables pour les années d'imposition 2005 à 2008 ;

Vu le dossier fiscal;

Quant à la recevabilité

Considérant qu'en vertu du § 237 de la loi générale des impôts (AO), la voie de recours ouverte contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde), dont le délai de trois mois court à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste ;

Considérant cependant que si, comme en l'espèce, les instructions sur les voies de recours font défaut, aucun délai de recours n'a commencé à courir ;

Considérant que le recours contre la décision en cause a été introduit par qui de droit (§303 AO) dans la forme de la loi (§249 AG);

qu'il est partant recevable;

Quant au fond

Considérant que les recourants demandent l'annulation de la décision litigieuse du 19 mai 2010, intervenue postérieurement à l'émission des bulletins des années en cause, pour défaut de base légale ;

I) Considérant qu'à titre principal, ils invoquent deux moyens, à savoir, d'une part, que dans le cadre du § 206 AO le service de révision ne pourrait agir sur base d'une instruction du bureau d'imposition (1) et, d'autre part, que le § 206 AO s'appliquerait uniquement en amont de l'émission du bulletin d'imposition et ne saurait être invoqué pour un contrôle a posteriori (2) ;

Ad. (1) et (2)

Considérant que les recourants estiment que la disposition du § 206 (1) AO ne permettrait à un bureau d'imposition de déléguer les travaux de contrôle au personnel du

service de révision qu'à condition que ce dernier soit rattaché (« zugeordnet ») au bureau d'imposition, rattachement qui ne se concevrait que si, soit le service de révision fait partie intégrante du service d'imposition, ce qui ne serait pas le cas, vu que ces deux services se trouvent sur un même niveau hiérarchique et que le service de révision constitue un service autonome à lui tout seul, soit le service de révision est subordonné au bureau d'imposition, ce qui ne serait pas le cas, vu que l'on ne délègue que vers le bas et que le service de révision se trouve dans une position hiérarchiquement supérieure à celle du bureau d'imposition ;

Considérant qu'aux termes du § 206 (1) AO : « Die Finanzämter können Sachverständige zuziehen oder Prüfungsbeamte, die ihnen zugeordnet sind, verwenden. Sie können sich ferner der Hilfe von Vertretern und Angestellten der Verbände und Vertretungen des Betriebs- oder Geschäftszweigs, dem der Steuerpflichtige angehört, bedienen. Die so hinzugezogenen Personen und Sachverständigen haben über das, was ihnen durch ihre Tätigkeit bekannt wird, strengstens zu schweigen und dürfen diese Kenntnisse nicht unbefugt verwerten. Sie sind hierauf eidlich zu verpflichten » ;

Considérant qu'il résulte clairement de ces dispositions qu'elles s'appliquent aux cas où, pour des raisons tenant notamment à la technicité de la matière, le bureau d'imposition se voit obligé de recourir au service d'experts ou de fonctionnaires extérieurs à l'Administration des contributions directes, tel un fonctionnaire d'une administration communale ou un fonctionnaire faisant partie de l'Administration des contributions directes, en l'occurrence les fonctionnaires du service de révision ;

Considérant que, comme le § 206 (1) AO est donc applicable au cas d'espèce, il pourra servir de base légale à une mission à effectuer par le service de révision ;

II) Considérant qu'à titre subsidiaire, les recourants présentent le moyen suivant lequel le service de révision n'aurait pas de compétence pour vérifier la comptabilité des avocats, c'est-à-dire que le § 169 (9) ne serait pas applicable (3) ;

Ad (3)

Les recourants font valoir que les dispositions du § 160 (9) et (2) AO ne s'appliqueraient pas aux avocats, car ceux-ci ne seraient pas des « Betriebe », que les avocats ne seraient pas obligés de tenir une comptabilité pour des raisons extra-fiscales, et que les avocats seraient dispensés par voie de circulaire fiscale de l'application du § 160 (2) AO, cette disposition, également applicable à la fiscalité des ménages, ne justifiant de toute façon aucune intervention du service de révision ;

Considérant tout d'abord, quant au § 162 (9) AO qui est libellé comme suit : « Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen » ;

Considérant qu'il résulte de ce texte que ce ne sont pas forcément des « Betriebe » qui sont soumis à un contrôle des livres au sens large, mais également des personnes et des entreprises auxquelles cette disposition renvoie expressément. Le terme « Betriebe » est de toute façon un terme générique qui englobe toutes sortes d'entreprises, qu'il s'agisse d'une exploitation industrielle, forestière, agricole ou d'un cabinet d'avocats ;

Qu'à ce sujet, il y a lieu de noter que déjà à l'époque la doctrine allemande est allée dans le même sens et il est intéressant de citer à ce sujet un extrait de la Reichsabgabenordnung de Riewald (Teil II, ad. § 162 8. (1)) : « Die Frage nach der Zulässigkeit einer Betriebsprüfung ist heute einfach zu beantworten : sie ist immer zulässig, wenn ein Gegenstand für sie, ein « Betrieb », vorhanden ist (oder, was auf dasselbe hinauskommt, ein Unternehmen oder ein Unternehmer), mag es sich um einen gewerblichen, einen land- und forstwirtschaftlichen oder einen freiberuflichen Betrieb handeln, vorausgesetzt, dass der Betrieb der Steueraufsicht unterliegt oder dass für ihn nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt », ce qui est le cas en l'espèce, de sorte que le § 162 (9) AO y est applicable ;

Considérant ensuite, qu'aux termes du § 160 (2) AO, « Wer nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen Reineinkünfte gehabt hat, die eine gewisse vom Minister der Finanzen zu bestimmende Grenze überschreiten, ist verpflichtet, seine Einnahmen und Ausgaben fortlaufend aufzuzeichnen und alljährlich eine Zusammenstellung über sein Vermögen anzufertigen. Von dieser Verpflichtung kann das Finanzamt für einzelne Fälle Erleichterungen widerruflich (§ 161 Absatz 2 Satz 2) bewilligen » ;

Considérant qu'en l'espèce, comme les recourants dépassent la limite dont question à la première phrase du § 160 (2) et fixée à 1.000.000 francs par la Verordnung du 24 mars 1932 (§ 2) ils sont obligés de noter leurs recettes et dépenses de manière continue et de confectionner annuellement un état de leur fortune, donc à tenir une comptabilité régulière. Qu'il en découle qu'ils tombent sous les prévisions du § 162 (1) et (9) AO ;

Considérant que la deuxième phrase du § 160 AO prévoit la possibilité pour le bureau d'imposition d'accorder dans certains cas des allègements desdites obligations comptables ;

qu'il en résulte, d'une part, que c'est le bureau d'imposition seul qui peut accorder des facilités dont question au § 160 (2) AO et, d'autre part, que ces allègements ne s'appliquent qu'à des cas isolés et non à toute une profession comme par exemple celle des avocats ;

Considérant que les dispositions du § 162 AO ne sont pas seulement d'application lorsque le résultat de l'exercice fiscal se déduit d'une comptabilité régulière mais également lorsque ce résultat est déterminé par comparaison des recettes et dépenses;

III) Considérant qu'au vu de ce qui a été développé ci-dessus, le moyen tendant à voir dire que le contrôle fiscal a posteriori (§193 AO) ne s'applique pas aux avocats, laisse également d'être fondé ;

IV) Considérant que les recourants invoquent comme quatrième et dernier moyen une violation du principe de proportionnalité (4) ;

Ad (4)

Considérant que dans le cadre de la violation du principe de proportionnalité, les recourants font valoir qu'en vertu de ce principe, une mesure administrative en raison de faits allégués ne sera proportionnelle que si « les faits à la base de la décision sont établis et si la mesure prise est proportionnelle par rapport aux faits établis » ;

Considérant qu'un contrôle fiscal est possible à tout moment (V. ad (3)) et qu'il appartient au bureau d'imposition de décider en raison et en équité si et dans quelle mesure il y a lieu d'y procéder. Qu'il en découle qu'il n'est pas nécessaire qu'il existe à sa base un fait précis qui soit prouvé, de sorte qu'une simple lettre anonyme, même non signée comme en l'espèce, suffit à la justifier;

Qu'à ce sujet Riewald écrit : « Der Streit, ob das Finanzamt für die Anordnung einen «begründeten Anlass» nachweisen muss, gehört der Vergangenheit an » (Reichsabgabenordnung II, ad. § 162, 8. (2)) ;

Considérant que le deuxième moyen relatif à la violation du principe de proportionnalité consistant à affirmer que la mesure prise doit être proportionnelle par rapport aux faits établis, revenant donc en substance à affirmer que le bureau d'imposition aurait commis une erreur manifeste d'appréciation, tombe également à faux alors que, indépendamment du fait que les reproches n'ont pas besoin d'être établis, le bureau a pu, à bon droit et sans commettre une erreur manifeste d'appréciation, décider de procéder à une vérification des livres comptables des recourants et ce au vu de ce que les moyens à mettre en oeuvre sont adéquats par rapport au but recherché ;

Considérant donc que l'instruction du dossier n'ayant pas révélé de violation de la loi ni d'erreur manifeste d'appréciation de la part du bureau d'imposition, le recours contre la décision de ce dernier du 19 mai 2010 n'est pas fondé ; (...). »

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 20 décembre 2010, le « cabinet d'avocat ... ainsi que ses associés » ont introduit un recours en annulation à l'encontre de ladite décision directoriale du 23 septembre 2010.

A titre liminaire, il convient de relever que sur question afférente du tribunal à l'audience des plaidoiries quant à la détermination du ou des demandeurs eu égard à la formulation quelque peu ambiguë employés dans la requête introductive d'instance à cet égard, Maître ... a confirmé que le présent recours est introduit au nom des différents associés du cabinet d'avocats

Aucune disposition de la loi ne prévoyant un recours en réformation contre une décision du directeur rendue suite à une contestation sur le fondement des paragraphes 237 et 303 AO, seul un recours en annulation a valablement pu être introduit contre la décision du directeur du 23 septembre 2010.

Le recours en annulation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs, en leur qualité d'associés du cabinet d'avocats ..., déclarent que ledit cabinet d'avocats aurait pour les années fiscales 2005 à 2008 remis les déclarations fiscales en vue de la détermination en commun du revenu de ses associés et que des bulletins d'imposition auraient été émis pour les années fiscales en question. Ils exposent qu'en date du 19 mai 2010, le préposé du service de révision les aurait informés de ce qu'il allait être procédé à une vérification des livres comptables du cabinet d'avocats ..., ainsi que des éléments de revenus et de fortune visant les années 2005 à 2008. A la suite d'une réunion entre le contrôleur adjoint du service de révision et deux des associés dudit cabinet d'avocats en date du 14 juin 2010, une contestation aurait été introduite auprès du directeur, contestation ayant donné lieu à la décision attaquée.

En droit, les demandeurs font valoir les moyens suivants :

En premier lieu, ils demandent l'annulation de la décision directoriale attaquée pour violation du principe de proportionnalité, principe général de droit qui serait applicable en matière de procédure fiscale et qui exigerait qu'une mesure administrative repose sur des faits établis et soit proportionnelle par rapport à ces faits.

Ils font valoir à cet égard, d'une part, que les faits à la base de la décision directoriale ne seraient pas établis, en contestant l'existence de la lettre anonyme qui serait à l'origine du contrôle fiscal litigieux, en soulignant que ladite lettre ne serait pas signée, de sorte qu'elle ne pourrait pas constituer un fait, et qu'elle n'aurait par ailleurs aucune valeur probante et ne pourrait ainsi pas être prise en compte comme présomption ou indice d'une irrégularité de la comptabilité, qui serait pourtant la condition sous-jacente à un contrôle fiscal puisque le contrôle fiscal s'inscrirait justement dans un souci de lutte contre la fraude fiscale en cas de doute quant à la véracité de la déclaration fiscale du contribuable. D'autre part, les demandeurs soutiennent que la mesure envisagée serait disproportionnée eu égard à la gradation des mesures administratives que l'administration des Contributions directes serait en habilitée à prendre sur le fondement de l'AO, en se référant à cet égard aux paragraphes 170, 171, 207 et 208 AO. Plus particulièrement, ils soutiennent, en se référant au paragraphe 171 AO, que l'administration devrait d'abord demander des éclaircissements au contribuable avant d'exiger la production de la comptabilité et soulignent par ailleurs que d'autres mesures moins coercitives auraient pu être prises.

En second lieu, les demandeurs concluent à un défaut de base légale de la décision attaquée en contestant la compétence du service de révision pour procéder au contrôle fiscal litigieux.

A ce titre, ils soutiennent qu'étant donné que le service de révision ferait partie de la direction de l'administration des Contributions directes et non pas du bureau d'imposition, ledit service de révision aurait compétence uniquement dans la mesure où l'AO lui attribuerait une compétence spécifique et, en l'occurrence, ses compétences seraient limitées à celles prévues au paragraphe 162 (10) AO. En relevant que la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes, ci-après désignée par « la loi du 17 avril 1964 », ne définirait pas le champ de compétence matériel du bureau de révision, les demandeurs soulignent que s'il est vrai que l'AO contiendrait plusieurs dispositions traitant de la possibilité de contrôler la comptabilité d'un contribuable, en l'occurrence les paragraphes 162 (9), 193 et 206 AO, ces dispositions désigneraient le contrôleur avec précision, à savoir le « *Finanzamt* ». Or, le service de révision ne ferait pas partie du « *Finanzamt* », mais constituerait un service autonome, étant précisé que par « *Finanzamt* » seraient visés les bureaux d'imposition, et serait directement rattaché à la direction de l'administration des Contributions directes. Le pouvoir de contrôle du service de révision serait limité à celui prévu au paragraphe 162 (10) AO, prévoyant une « *Betriebsprüfung* » sur une base triennale pour les grandes entreprises. Cette limitation du pouvoir de contrôle du service de révision expliquerait ainsi l'effectif plus réduit de ce service par rapport au nombre des grandes entreprises existant au Luxembourg.

D'autre part, les demandeurs soutiennent que, contrairement à ce qui a été retenu par le directeur, le bureau d'imposition ne pourrait déléguer sa mission de contrôle au service de révision sur le fondement du paragraphe 206 (1) AO, au motif que le service de révision ne serait pas intégré dans le bureau d'imposition au sens dudit paragraphe 206, mais serait

rattaché à la direction, ni ne serait-il subordonné au service d'imposition tel que cela serait envisagé par le prédit paragraphe 206 (1) AO.

En troisième lieu, les demandeurs soutiennent que même si le service de révision avait une compétence sur le fondement du paragraphe 162 (9) AO pour procéder au contrôle litigieux, cette compétence n'inclurait pas le droit de vérifier la comptabilité des avocats.

Ainsi, les demandeurs soutiennent, d'une part, que les avocats ne seraient pas à considérer comme des « *Betriebe* », qui seuls pourraient faire l'objet d'un contrôle fiscal sur le fondement des paragraphes 162 (9) et (10) AO, de sorte qu'une « *Betriebsprüfung* » ne saurait être effectuée auprès d'eux. D'autre part, ils font valoir que même si les avocats étaient à considérer comme un « *Betrieb* », un contrôle fiscal sur le fondement du paragraphe 162 (9) AO ne serait possible que pour autant que le paragraphe 162 (1) AO leur soit applicable, à savoir que pour autant qu'il existe une obligation de tenir une comptabilité à leur charge. Tel ne serait cependant pas le cas, étant donné que les dispositions de l'AO en matière de tenue de comptabilité régulière ne s'appliqueraient pas aux avocats. Les avocats ne seraient ainsi pas à considérer comme des contribuables obligés de tenir une comptabilité pour des raisons non fiscales au sens du paragraphe 160 (1) AO et ceux-ci ne tomberaient pas non plus sous les prévisions des paragraphes 160 (2) AO, puisqu'ils seraient, sur le fondement d'une circulaire n° 30 du 15 mai 1970, autorisés à tenir une comptabilité recettes/dépenses par opposition à une comptabilité produits/charges, et seraient ainsi exclus du paragraphe 160 (2) AO. Enfin, ils ne tomberaient pas sous le paragraphe 161 AO.

En quatrième lieu, les demandeurs font valoir que le contrôle fiscal *a posteriori*, tel que prévu au paragraphe 193 AO, ne serait pas applicable en l'espèce. Ainsi, le service de révision, ni d'ailleurs le bureau d'imposition, ne saurait agir vis-à-vis des avocats après l'émission d'un bulletin d'imposition. A cet égard, ils soulignent que le paragraphe 193 AO, envisageant un contrôle fiscal ex-post, ne serait applicable que dans l'hypothèse des contribuables tombant sous le champ d'application du paragraphe 160 (2) AO, disposition dont les avocats seraient exclus en raison de la circulaire précitée, respectivement en présence d'une entreprise (« *Unternehmen* »), ce qui ne serait pas le cas des avocats qui, de plus, ne rempliraient pas la condition que l'entreprise soit imposable, un cabinet d'avocats n'étant pas en tant que tel soumis à l'impôt, ou tombe sous la supervision fiscale au sens des paragraphes 201 (1) et (2) AO qui ne seraient pas applicables aux avocats.

En cinquième lieu, les demandeurs font valoir que le paragraphe 206 AO invoqué par le directeur s'appliquerait uniquement en amont de l'émission du bulletin d'imposition et non pas dans le cadre d'un contrôle *a posteriori*, au motif que cette disposition s'inscrirait dans un ensemble de dispositions se situant toutes dans la phase préalable à l'émission du bulletin. Une réouverture du dossier après l'émission du bulletin d'imposition ne serait possible que dans l'une des hypothèses prévues aux paragraphes 222 à 227 AO.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement rétorque par rapport aux premier et quatrième moyens ainsi avancés par les demandeurs que le courrier du 19 mai 2010 du préposé du service de révision ne serait pas à considérer comme une décision isolée, mais constituerait l'exécution de la décision du bureau d'imposition compétent du 10 novembre 2009 de saisir le service de révision pour le cas d'imposition litigieux. En renvoyant à un arrêt de la Cour administrative du 29 juillet 2009 (n° 25165C du rôle), le délégué du gouvernement soutient que le service de révision pourrait être saisi par le bureau d'imposition compétent. Il souligne encore qu'en vertu du paragraphe 206 (1) AO, le bureau d'imposition aurait le droit de faire appel à des « *Prüfungsbeamte* » c'est-à-dire à des fonctionnaires du service de révision. Sur le fondement du paragraphe 193 AO, le bureau d'imposition aurait le droit, dans

le cadre du « *Steueraufsichtsverfahren* », soit après l'émission du bulletin d'impôt, d'effectuer des contrôles et pourrait pour l'exécution de cette tâche s'adresser aussi aux fonctionnaires du service de révision, étant donné que le paragraphe 195 AO se référerait aux contrôleurs visés au prédit paragraphe 206 AO. Le représentant étatique en conclut que la référence faite par le directeur aux paragraphes 193 et 206 (1) AO serait parfaitement justifiée.

Quant à la question de la proportionnalité de la mesure envisagée, le délégué du gouvernement soutient que ce serait à tort que les demandeurs font valoir que la mesure serait conditionnée par l'existence d'un fait établi. Il soutient au contraire que des mesures pourraient être prises à tout moment sans qu'il existe un élément ou indice particulier, de sorte que la dénonciation anonyme qui est contestée par les demandeurs ne constituerait pas un critère indispensable au déclenchement d'un contrôle fiscal. Le délégué du gouvernement conteste encore que la mesure serait disproportionnée puisqu'elle n'aurait pas été précédée d'une autre mesure, en soulignant qu'un contrôle sur place organisé au niveau du bureau d'imposition par ses propres fonctionnaires aurait une valeur juridique identique à celle d'un contrôle effectué par le service de révision sur saisine du bureau d'imposition, étant précisé que la seule différence consisterait dans le fait que dans des situations plus complexes et techniques le contrôle serait par sa nature plus approfondi et devrait s'étendre sur une période plus longue dans le temps et que dans de telles situations, pour des raisons tenant à l'organisation des services de l'administration, le contrôle serait confié plutôt au service de révision.

Par rapport au deuxième moyen invoqué par les demandeurs, le délégué du gouvernement fait valoir que le service de révision pourrait être saisi par le bureau d'imposition aussi bien dans le cadre du « *Steuerermittlungsverfahren* » que dans le cadre du « *Steueraufsichtsverfahren* » et que, par ailleurs, le service de révision pourrait être chargé par le bureau d'imposition à tout moment sans que ses compétences ne seraient limitées aux dispositions des paragraphes 162 (9) et (10) AO.

Quant au troisième moyen avancé par les demandeurs, le délégué du gouvernement soutient que les professions libérales, telles les avocats, feraient partie des « *Betriebe* » tels que visés par le paragraphe 162 (9) AO, dans la mesure où le terme « *Betrieb* » serait à considérer comme un terme générique englobant toutes sortes d'entreprises parmi lesquelles figureraient également les cabinets d'avocats. Ce seraient les personnes et les entreprises visées par cette disposition qui pourraient être soumises à un contrôle des livres. Le délégué du gouvernement invoque en outre le paragraphe 160 (2) AO imposant aux contribuables dont les revenus nets dépassent un montant de 1.000.000 LUF de noter leurs recettes et dépenses de manière continue et de tenir une comptabilité régulière, pour conclure que même si les avocats n'étaient pas à considérer comme des « *Betriebe* » au sens du paragraphe 162 (9) AO, ils seraient visés par le paragraphe 193 AO, renvoyant expressément audit paragraphe 160 (2) AO, sur base duquel le service de révision pourrait agir s'il est saisi conformément au paragraphe 195 AO.

Le délégué du gouvernement souligne encore que les avocats seraient obligés de tenir une comptabilité d'après les dispositions de l'AO. Tout en admettant que le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens de l'article 91 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) ne serait pas déterminé d'après une comptabilité régulière, il n'en resterait pas moins que la loi fiscale prévoirait dans ce cas un mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et dépenses d'exploitation, dont les règles seraient explicitement prévues par des dispositions légales en la matière, en renvoyant à ce titre aux paragraphes 161 et 162 AO, aux articles 18 (3) et 91 LIR, au règlement grand-ducal du 3 décembre 1969 instituant un mode simplifié de détermination

du bénéfice en exécution de l'article 18, alinéa 3, LIR et à la circulaire LIR n° 30 du 15 mai 1970.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs demandent encore au tribunal d'enjoindre au service de révision de compléter le dossier fiscal en y incluant l'information du directeur jointe au prédit courrier du préposé du bureau d'imposition du 10 novembre 2009 au service de révision, les notes internes résumant les entretiens des demandeurs avec les services d'imposition et de révision et d'enjoindre également au délégué du gouvernement de fournir des statistiques aux fins de vérification du caractère apparemment régulier dans le sens de la fréquence des contrôles effectués par le service de révision auprès des professions libérales en général et auprès des avocats en particulier.

Avant d'examiner les moyens présentés par les demandeurs, il convient de trancher la demande tendant à voir enjoindre à l'administration des Contributions directes de communiquer des pièces, telle qu'elle a été formulée par les demandeurs dans leur mémoire en réplique.

A la suite de l'invitation du tribunal à l'audience des plaidoiries de fournir l'annexe au courrier précité du préposé du bureau d'imposition du 10 novembre 2009, le délégué du gouvernement a versé les pièces afférentes, de sorte que ce volet de la demande de communication est devenu sans objet.

Quant aux comptes-rendus internes réclamés, dans la mesure où sur question spéciale du tribunal à l'audience des plaidoiries, l'Etat a affirmé que de telles pièces n'existeraient pas, la demande d'injonction afférente est à rejeter pour défaut d'objet.

Enfin, en ce qui concerne la demande d'enjoindre à la partie étatique de fournir des statistiques aux fins de vérification du caractère apparemment régulier des contrôles effectués par le service de révision auprès des professions libérales en général et auprès des avocats en particulier, cette demande est à rejeter pour être sans pertinence, dans la mesure où la fréquence de contrôles effectuée auprès d'autres contribuables n'est pas de nature à influencer la légalité de la décision attaquée.

Quant à la demande de fournir un mémoire additionnel afin de prendre position, le cas échéant, sur les pièces produites, il convient de relever que le mandataire des demandeurs a renoncé à cette demande, de sorte qu'il y a lieu de lui en donner acte.

Il appartient au tribunal de déterminer la suite du traitement des moyens et arguments des parties compte tenu de la logique juridique dans laquelle ils s'insèrent, sans être lié par l'ordre dans lequel les moyens ont été présentés par les parties.

Il convient dès lors d'examiner de prime abord la question de la compétence du service de révision pour effectuer le contrôle litigieux.

Il se dégage du courrier du préposé du service de révision du 19 mai 2010, ensemble la décision directoriale attaquée et les explications fournies par le délégué du gouvernement, que le contrôle fiscal envisagé a été décidé par le bureau d'imposition qui, par courrier du 10 novembre 2009, a saisi le service de révision et qu'il est fondé sur les dispositions des paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1) AO.

C'est dès lors à juste titre que le délégué du gouvernement a souligné que le courrier du 19 mai 2010 n'est pas à considérer comme une mesure prise par le service de révision qui

serait à voir de façon autonome, mais elle constitue l'exécution d'une décision antérieurement prise par le bureau d'imposition de procéder à un contrôle fiscal suite à laquelle ledit bureau a saisi le service de révision par courrier du 10 novembre 2009.

Quant aux compétences respectives du bureau d'imposition et du service de révision en matière de contrôle fiscal, il convient de relever que si l'organisation interne de l'administration des Contributions directes se trouve définie par la loi du 17 avril 1964 et le règlement grand-ducal du 6 novembre 2009 fixant l'organisation de l'administration des Contributions directes, ayant abrogé celui du 19 octobre 1977, ces dispositions ne définissent pas les attributions plus particulièrement du bureau de révision. En effet, aux termes de l'article 2, alinéa 2, de la loi du 17 avril 1964, l'administration des Contributions directes comprend la direction, le service d'imposition, le service de révision et le service de recette, tandis qu'aux termes de l'article 2 du règlement grand-ducal du 6 novembre 2009, précité, la direction est entourée de différentes divisions, parmi lesquelles figure la division révision. La loi du 17 avril 1964, tout comme le règlement grand-ducal du 6 novembre 2009, ne définissent pas les attributions matérielles du service de révision, l'article 7 de la loi du 17 avril 1964 se limitant à définir le champ de compétence territorial dudit service et l'article 10 du précité règlement grand-ducal décrivant uniquement la composition du service en question.

En l'absence de règles afférentes dans la loi du 17 avril 1964 ou dans les dispositions d'exécution prises sur sa base, il y a lieu de se référer aux dispositions de l'AO.

Aux termes du paragraphe 162 (9) AO: « *Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen* », tandis que le paragraphe 193 (1) AO dispose que « *Für Zwecke der Besteuerung kann das Finanzamt auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten bei den Personen, die nach § 160 Absatz 2 Aufzeichnungen zu machen haben, sowie bei solchen Unternehmern und in solchen Unternehmen, die entweder einer Steuer oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt. Die Nachschau ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse des Unternehmers oder des Unternehmens, bei dem die Nachschau stattfindet, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst des Unternehmers oder des Unternehmens stehen oder gestanden haben.* ».

Les dispositions précitées confèrent au « *Finanzamt* », la possibilité d'effectuer des contrôles auprès des contribuables et ceci même en dehors du « *Steuerermittlungsverfahren* », donc en dehors de la procédure d'imposition, tel que le prévoit le paragraphe 193 (1) AO.

Quant à la définition de la notion de « *Finanzamt* », il échet de relever que l'article 97 (3) 9) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif a précisé les dispositions de l'AO en ce sens qu'au Luxembourg, les fonctions que l'AO attribue au directeur régional (« *Oberfinanzpräsident* ») s'entendent du directeur de l'administration des Contributions directes et que les attributions des autorités fiscales inférieures (« *Finanzämter* ») s'entendent des bureaux d'imposition, de sorte que les contrôles visés aux dispositions qui précèdent relèvent des bureaux d'imposition.

Si ainsi la compétence d'effectuer un contrôle fiscal sur le fondement des paragraphes 162 (9) et 193 (1) AO, précités, relève, aux termes desdites dispositions, du « *Finanzamt* »,

soit du bureau d'imposition, il n'en reste pas moins que ces dispositions n'excluent pas l'intervention du service de révision en la matière.

En effet, force est de constater que le service de révision est intervenu en l'espèce à travers son courrier du 19 mai 2010 en exécution d'une demande précédemment faite par le bureau d'imposition compétent. Celui-ci a en effet chargé par son courrier du 10 novembre 2009 le service de révision d'effectuer le contrôle litigieux. Le service de révision n'a dès lors en l'espèce pas agi en vertu d'une compétence propre, mais sur délégation du bureau d'imposition, tel que le permet le paragraphe 206 (1) AO.

En effet, sur le fondement du paragraphe 206 (1) AO, qui dispose que « *Die Finanzämter können Sachverständige zuziehen oder Prüfungsbeamte, die ihnen zugeordnet sind, verwenden. Sie können sich ferner der Hilfe von Vertretern und Angestellten der Verbände und Vertretungen des Betriebs- oder Geschäftszweigs, dem der Steuerpflichtige angehört, bedienen. (...)* », le bureau d'imposition peut s'adjoindre notamment des « *Prüfungsbeamte* ». Le paragraphe 195 AO qui est inscrit, tout comme le paragraphe 193 AO invoqué par l'administration, sous le chapitre intitulé « *Steueraufsicht* », dispose que « *Wenn die Finanzämter befugt sind, zu prüfen ob Bücher, Aufzeichnungen und Verzeichnisse wie vorgeschrieben geführt und vorgeschriebene Bescheinigungen ausgestellt werden, können ihre Beamten und die von ihnen nach Paragraph 206 beauftragten Personen die Geschäftsräume in den üblichen Geschäftsstunden betreten und diese Prüfung vornehmen. (...)* » et fait ainsi le rapprochement entre les opérations de contrôle effectuées sur le fondement du paragraphe 193 AO et les contrôleurs définis au paragraphe 206 AO.

Contrairement à ce qui est soutenu par les demandeurs, à travers la référence faite à des « *Prüfungsbeamte, die ihnen [den Finanzämtern] zugeordnet sind* », ne sont pas visés des fonctionnaires faisant partie d'un service qui est forcément subordonné aux bureaux d'imposition ou des fonctionnaires qui leur sont affectés, mais il y a lieu d'entendre cette référence comme visant des fonctionnaires contrôleurs qui font partie de l'administration des Contributions directes (cf. Kommentar Reichsabgabenordnung par Becker, Riewald, Koch, Band II, 9ème édition, commentaire du paragraphe 206). Il s'ensuit que, tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, le bureau d'imposition pouvait, sur le fondement du paragraphe 206 (1) AO, recourir aux fonctionnaires du service de révision (« *Prüfungsbeamte* ») pour procéder au contrôle litigieux.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le moyen d'incompétence du service de révision tel que soulevé par les demandeurs, pris en ses deux branches est à rejeter comme non fondé, sans qu'il n'y ait d'ailleurs lieu d'examiner la question de savoir si le service de révision dispose d'une compétence propre uniquement sur le fondement du paragraphe 162 (10) AO, une telle analyse s'avérant superfétatoire dans la mesure où le tribunal vient de retenir qu'en l'espèce, le service de révision est intervenu par délégation sur base d'une compétence propre du bureau d'imposition, ceci sur le fondement du paragraphe 206 AO.

Les demandeurs soutiennent ensuite qu'un contrôle fiscal sur le fondement du paragraphe 162 (9) AO ne pourrait être effectué auprès des avocats au motif que ceux-ci ne seraient pas à considérer comme un « *Betrieb* » au sens de cette disposition, et que même à supposer que tel soit le cas, un contrôle ne serait pas possible à l'égard des avocats puisque les dispositions de l'AO en matière de tenue de comptabilité ne leur seraient pas applicables.

En l'espèce, l'administration s'est basée sur différentes dispositions de l'AO pour justifier le contrôle fiscal envisagé, à savoir à côté du paragraphe 206, les paragraphes 162 (9) et 193 AO.

Quant aux contribuables visés par ces dispositions, il convient de rappeler que le point (1) du paragraphe 162 AO, qui dispose que « *Wer nach Vorschriften der §§ 160 und 161 oder sonst nach den Steuergesetzen Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen hat, soll die folgenden Vorschriften beachten (...)* », et à la suite duquel sont envisagés les contrôles prévus aux points (9) et (10) du même paragraphe, renvoie aux contribuables obligés de tenir une comptabilité sur le fondement des paragraphes 160 et 161 AO ou sur le fondement des lois fiscales. Le paragraphe 160 AO dispose que « *(1) Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen. (2) Wer nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen Reineinkünfte gehabt hat, die eine gewisse vom Minister der Finanzen zu bestimmende Grenze überschreiten, ist verpflichtet, seine Einnahmen und Ausgaben fortlaufend aufzuzeichnen und alljährlich eine Zusammenstellung über sein Vermögen anzufertigen. Von dieser Verpflichtung kann das Finanzamt für einzelne Fälle Erleichterungen widerruflich (§ 161 Absatz 2 Satz 2) bewilligen.* ». Le paragraphe 161 (1) AO impose aux « *Unternehmer* » et « *Unternehmen* » dépassant certains seuils en termes de revenus ou en termes de fortune d'exploitation de tenir une comptabilité régulière. Le paragraphe 193 AO, quant à lui, se réfère à des « *Personen, die nach § 160 Absatz 2 Aufzeichnungen zu machen haben* » et à « *solchen Unternehmern und in solchen Unternehmen, die entweder einer Steuer oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt* ».

La notion de « *Unternehmer* » ne doit, contrairement à ce qui est soutenu par les demandeurs, pas être limitée à une entreprise commerciale, mais englobe aussi les professions libérales (cf. Anm. 2 sub paragraphe 161 (1) AO, cf. Kommentar Reichsabgabenordnung par Becker, Riewald, Koch, Band II, 9ème édition, commentaire du paragraphe 161, page 19 « *Unternehmer ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt (...) Unternehmer können sein : Gewerbetreibende, Landwirte und Angehörige der freien Berufe* ».).

S'y ajoute qu'il se dégage des dispositions du paragraphe 193 AO, qui prévoit l'hypothèse d'un contrôle même après l'émission d'un bulletin d'imposition, que ce contrôle est envisagé tant auprès de « *Personen* », qu'auprès des « *Unternehmen* », à condition que ceux-ci soient obligés de « *Aufzeichnungen zu machen* », donc de tenir une comptabilité ou qu'ils soient soumis à la « *Steueraufsicht* » ou encore qu'ils soient soumis à une obligation fiscale. Il s'ensuit que le contrôle fiscal ne vise pas forcément uniquement des entreprises au sens strict du terme.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'emploi des termes « *Unternehmen* » ou « *Unternehmer* » ne constitue pas un obstacle à l'application des dispositions des paragraphes 162 et 193 AO aux titulaires des professions libérales, et plus particulièrement aux avocats. L'emploi du terme générique « *Betriebsprüfung* » ne permet ainsi pas non plus de retenir que le contrôle fiscal visé aux paragraphes 162 et 193 AO soit limité à des « *Betriebe* » au sens strict du terme, une telle approche restrictive ne se dégageant pas des termes des dispositions prévues de l'AO.

Quant à la question de savoir si les avocats sont tenus par les dispositions de l'AO relatives à la tenue d'une comptabilité, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement fait

valoir que les professions libérales et plus particulièrement les avocats, ne sont pas libres de toutes obligations à cet égard. Il convient de rappeler que l'article 93 LIR, visant la détermination du bénéfice des professions libérales, renvoie aux articles 16 à 60 LIR, visant la détermination du bénéfice commercial, pour autant qu'ils soient compatibles avec l'exercice de la profession libérale. L'article 18 LIR définit en l'occurrence le bénéfice par comparaison de l'actif net investi à la fin de l'exercice et celui au début de l'exercice. Une circulaire LIR n° 30 du 15 mai 1970 permet « *aux titulaires de professions libérales qui sont obligés à la tenue d'une comptabilité régulière en vertu du paragraphe 161 de la loi générale mais qui en fait ont appliqué dans le passé le mode de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses prévu par le paragraphe 4, al. 3 de l'ancienne loi de l'impôt sur le revenu* » de déterminer le bénéfice par comparaison des revenus et des dépenses. La circulaire précise encore que cette tolérance vaut même pour les titulaires de professions libérales tombant à l'avenir sous l'application du paragraphe 161 AO. Le paragraphe 161 AO impose notamment aux « *Unternehmen* », étant précisé que cette notion englobe aussi, tel que cela a été retenu ci-dessus, les professions libérales qui dépassent certains seuils en termes de chiffre d'affaires annuel ou de fortune d'exploitation, la tenue d'une comptabilité régulière. Si les avocats, tel que cela a été retenu ci-avant, bénéficient d'une tolérance en vertu de la circulaire LIR n° 30, précitée, pour déterminer le bénéfice par comparaison des revenus et des dépenses, il n'en reste pas moins qu'ils ne sont pas en toute hypothèse exclus de l'obligation de tenir une comptabilité.

Il convient encore de relever que les demandeurs ne nient pas tenir de fait une comptabilité régulière.

Il suit de ce qui précède que la circonstance que les demandeurs exercent la profession d'avocat ne constitue pas un obstacle au contrôle envisagé en l'espèce.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le troisième moyen formulé par les demandeurs et lié à la question de l'applicabilité du paragraphe 162 (9) AO aux avocats, pris en ses deux branches, est à rejeter comme non fondé.

Les demandeurs soutiennent encore que le contrôle fiscal après l'émission du bulletin d'imposition sur le fondement du paragraphe 193 AO ne serait pas admissible en l'espèce.

En vertu du paragraphe 193 AO, le contrôle fiscal *a posteriori* est possible auprès des « *Personen, die nach § 160 Absatz 2 Aufzeichnungen zu machen haben, sowie bei solchen Unternehmern und in solchen Unternehmen, die entweder einer Steuer oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt* ».

Ladite disposition s'applique dès lors, entre autres, aux « *Unternehmen* » pour lesquelles une obligation fiscale est envisageable suivant l'appréciation du bureau d'imposition.

Tel que cela a été retenu ci-avant, le terme de « *Unternehmen* » au sens du paragraphe 193 AO ne se limite pas aux entreprises au sens strict du terme, mais vise aussi les titulaires de professions libérales, tels que les avocats.

S'il est vrai qu'une association d'avocats n'est en tant que telle pas imposable et que ce sont les associés pris individuellement qui sont soumis à l'impôt sur le revenu, tandis que le contrôle fiscal envisagé en l'espèce est destiné à être effectué dans les bureaux du cabinet d'avocats ..., c'est à tort que les demandeurs soutiennent que de ce fait le paragraphe 193 AO

ne trouverait pas application. L'objectif d'un contrôle fiscal est de déterminer la situation fiscale effective de l'entreprise et de ses salariés (cf. Anm. 1 sub paragraphe 193 AO, Anm. 7 sub paragraphe 162 AO Kommentar Reichabgabenordnung par Becker, Riewald, Koch, Band II, 9eme édition ; Anm. 2 sub paragraphe 193 AO Kommentar par Hübschmann, Hepp et Spitaler) et l'objectif du contrôle fiscal envisagé en l'espèce est en définitive la détermination de la situation fiscale des associés du cabinet d'avocats Dans la mesure où les associés sont de façon non contestable soumis à l'impôt sur le revenu et sont partant imposables au sens du paragraphe 193 AO précité, ladite disposition a valablement pu être invoquée en l'espèce afin de justifier le contrôle fiscal envisagé, même après l'établissement des bulletins d'imposition pour les années d'imposition litigieuses.

Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

C'est encore à tort que les demandeurs soutiennent que le paragraphe 206 AO invoqué par le directeur ne serait pas applicable dans le cadre d'un contrôle *a posteriori*.

Le paragraphe 206 AO s'inscrit dans une sous-section 2, intitulée « *Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren* », précédée d'une sous-section 1 « *Pflichten der Steuerpflichtigen und anderer Personen* », d'une section 2 intitulée « *Ermittlung und Festsetzung der Steuer* », précédée d'une section 1 intitulée « *Allgemeine Vorschriften* » et suivie d'une section 3, intitulée « *Rechtsmittel* ». S'il est vrai que la sous-section 2 contient essentiellement des dispositions ayant trait à l'établissement d'un bulletin d'imposition, il n'en reste pas moins qu'elle contient aussi des dispositions envisageant une modification d'un bulletin d'imposition d'ores et déjà émis (cf. paragraphes 222 AO et suivants), de sorte que c'est à tort que les demandeurs soutiennent que l'agencement du paragraphe 206 AO permettrait de retenir qu'il ne peut pas être appliqué après l'émission d'un bulletin d'imposition. D'autre part, il convient de relever que le paragraphe 195 AO, inscrit sous le titre VI, intitulé « *Steueraufsicht* », de la sous-section 1 « *Pflichten der Steuerpflichtigen und anderer Personen* » et visant des contrôles *a posteriori*, renvoie expressément aux contrôleurs visés par le paragraphe 206 AO, de sorte qu'il convient d'en conclure que ledit paragraphe est également applicable dans le cadre d'un contrôle fiscal *a posteriori*.

Il s'ensuit que le recours aux contrôleurs prévus au paragraphe 206 AO n'est envisageable pas uniquement dans la phase de l'imposition, mais aussi dans la phase postérieure à l'émission d'un bulletin dans le cadre du « *Steueraufsichtsverfahren* », de sorte que le moyen fondé sur l'inapplicabilité du paragraphe 206 AO est à rejeter comme étant non fondé.

En ce qui concerne la proportionnalité de la mesure envisagée, les demandeurs font valoir, d'une part, que la décision de procéder à un contrôle fiscal ne reposerait pas sur des faits établis en contestant plus particulièrement les allégations contenues dans une lettre anonyme à laquelle l'administration a fait référence, et, d'autre part, que la mesure serait disproportionnée par rapport au catalogue de mesures à la disposition de l'administration pour déterminer la situation fiscale d'un contribuable.

Tel que cela a été retenu ci-avant, l'objectif d'un contrôle fiscal est de déterminer la situation fiscale réelle d'un contribuable.

Aux termes du paragraphe 201 AO : « *Die Finanzämter haben darüber zu wachen, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen gekürzt werden (...)* ».

Conformément au paragraphe 193 AO, le bureau d'imposition peut procéder à un contrôle fiscal, même en dehors de la procédure d'imposition (« *kann das Finanzamt auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten (...)* »). Au regard de l'emploi du terme « *kann* » et à défaut de restrictions prévues par la prédite disposition, il convient de retenir que la mesure du contrôle fiscal relève du pouvoir d'appréciation discrétionnaire du bureau d'imposition.

Néanmoins, ce pouvoir n'échappe pas au contrôle des juridictions administratives, en ce que ledit bureau ne saurait verser dans l'arbitraire. Ainsi, confronté à une décision relevant d'un pouvoir d'appréciation étendu, le juge administratif, saisi d'un recours en annulation, est appelé à sanctionner la violation des règles généralement appelées « *les principes généraux du droit* » parmi lesquelles figure celui de la proportionnalité de la mesure prise au regard d'une situation de fait (Cour adm. 2 juillet 1998, Pas. adm. 2010, V° Recours en annulation, n° 3). Or, si la vérification à laquelle le tribunal, statuant par rapport à un recours en annulation, est amené à se livrer peut certes s'étendre au caractère proportionnel de la mesure prise par rapport aux faits établis, cette possibilité est cependant limitée aux cas où une flagrante disproportion des moyens laisse entrevoir un usage excessif du pouvoir par l'autorité qui a pris la décision, voire un détournement du même pouvoir par cette autorité, sans que le contrôle juridictionnel ne puisse aboutir à priver l'autorité administrative de son pouvoir d'appréciation. (cf. en ce sens Trib. adm. 10 décembre 2003, n° 16118, confirmé par arrêt du 2 mars 2004, n° 17363C, Pas. adm. 2010, V° Recours en annulation, n° 31).

Les demandeurs justifient leur moyen fondé sur une violation alléguée du principe de proportionnalité par l'affirmation selon laquelle la mesure litigieuse ne reposerait pas sur des faits établis en critiquant la valeur probante de la lettre anonyme adressée à l'administration des Contributions directes. Or, dans la mesure où l'exercice d'un contrôle fiscal relève du pouvoir discrétionnaire du bureau d'imposition, son exercice n'est pas lié à la preuve préalable de faits concrets. Il s'ensuit que le débat mené par les demandeurs autour de la valeur probante de la lettre anonyme, respectivement de la réalité des faits affirmés dans cette lettre est sans pertinence, la partie étatique affirmant au demeurant que la lettre anonyme n'aurait pas été l'élément clé ayant déclenché le contrôle fiscal, mais que le contrôle envisagé serait plutôt à entrevoir dans le contexte de contrôles réguliers des titulaires de professions libérales en général et des avocats en particulier.

Les demandeurs justifient encore leur moyen fondé sur une violation alléguée du principe de proportionnalité par le reproche que le bureau d'imposition aurait dû au préalable recourir à d'autres mesures moins contraignantes. Or, il convient de relever qu'aucune disposition de l'AO n'impose au bureau d'imposition de recourir obligatoirement au préalable à d'autres mesures avant de procéder à un contrôle fiscal. Il s'ensuit que le moyen des demandeurs suivant lequel la mesure envisagée serait disproportionnée au regard du catalogues des mesures d'investigation à la disposition du bureau d'imposition est à rejeter.

Face aux explications cohérentes fournies par la partie étatique que le présent contrôle s'inscrit dans le cadre de contrôles réguliers effectués auprès de titulaires de professions libérales et sur l'opportunité d'un contrôle fiscal sur place par le service de révision face à la situation plus complexe des associés du cabinet d'avocats ... compte tenu de son envergure, et à défaut d'autres éléments fournis par les demandeurs permettant de retenir un usage excessif de son pouvoir par l'autorité fiscale à leur égard par l'application d'une mesure qui de façon flagrante serait disproportionnée dans le présent cas, le tribunal est amené à rejeter le moyen afférent formulé par les demandeurs.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours sous examen n'est fondé dans aucun de ses moyens, de sorte que le recours est à rejeter.

Suivant le dispositif de son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement demande au tribunal d'ordonner l'exécution de la décision du 19 mai 2010 du préposé du service de révision ayant trait à la vérification des livres et documents comptables du cabinet d'avocats

Le tribunal ne saurait cependant pas faire droit à cette demande dans la mesure où il est saisi d'un recours en annulation dirigé exclusivement contre la décision du directeur du 23 septembre 2010 ayant statué sur une contestation exercée contre la prédite décision du 19 mai 2010. Dans le cadre de ce recours, il ne saurait qu'annuler ladite décision ou rejeter le recours, mais il ne saurait, au risque de dépasser ses compétences, ordonner l'exécution de la décision du 19 mai 2010 dont il n'est pas saisi.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

donne acte aux demandeurs qu'ils déclarent renoncer à leur demande tendant à pouvoir produire un mémoire additionnel ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

déclare non fondée la demande tendant à enjoindre à l'administration des Contributions de produire divers documents telle qu'elle a été formulée par les demandeurs dans leur mémoire en réplique ;

rejette la demande formulée par la partie étatique de déclarer exécutoire la décision du 19 mai 2010 du préposé du service de révision ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 23 novembre 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 24.11.2011

Le Greffier du Tribunal administratif